



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des GZ, geb. X, Adresse, vertreten durch Steinberger Steuerberater + Wirtschaftsprüfer GmbH, 4060 Leonding, Winkelstraße 10, vom 18. September 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 10. August 2006 betreffend Nachsicht gemäß § 236 BAO nach in Linz durchgeführter Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Mit Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Linz, zur GZ. RV/1685-L/02 wurde dem Begehren des Berufungswerbers (in der Folge kurz: Bw) teilweise Folge gegeben und die Grunderwerbsteuer mit 5.758,10 € festgesetzt. Verfahrensgegenständlich war die Ermittlung der Gegenleistung für ein von der Fa. Z OEG auf einem im Alleineigentum des Bw befindlichen Grundstück errichtetes Superädifikat im Zuge der Beendigung der Gesellschaft, die zum Ausscheiden des Gesellschafters GK (Beteiligung am Gesellschaftsvermögen mit 1 %) und zur Übernahme des Bw (Beteiligung am Gesellschaftsvermögen mit 99 %) gemäß § 142 HGB führte.

Nachdem das Finanzamt zwei Stundungsgesuche des Bw als unbegründet abgewiesen hatte, beantragte dieser mit Eingabe vom 4. August 2006 die Nachsicht der vorgeschriebenen Grunderwerbsteuer samt Nebengebühren im Ausmaß von 6.453,24 €. Die Grunderwerbsteuervorschreibung resultiere aus der Auflösung der Fa. Z OEG. Diese

Gesellschaft sei zwischen dem Bw und GK gegründet worden, wobei der Bw mit 99 % und GK mit 1 % an der OEG beteiligt gewesen seien. Im Rahmen dieser OEG habe der Bw das von ihm vorher als Einzelunternehmen betriebene Fliesenlegergewerbe fortgeführt. Die Gründung der OEG und die Beteiligung von

GK seien ausschließlich durch gewerberechtliche Gründe bedingt gewesen. Der Bw sei nicht im Besitz der entsprechenden Gewerbeberechtigung des Fliesenlegergewerbes gewesen und sei zum damaligen Zeitpunkt noch nicht in den Genuss einer Nachsicht vom Befähigungsnachweis gekommen. Es sei daher nur möglich gewesen, eine Person mit entsprechender Gewerbeberechtigung zu finden und mit dieser eine Personengesellschaft zu gründen. Sobald der Bw die Gewerbeberechtigung selbst habe erwerben können, sei die OEG aufgelöst worden. Aus dieser Auflösung resultiere die Grunderwerbsteuer. Während des Bestehens der OEG habe der Bw ein Grundstück erworben, auf dem ein Betriebsgebäude für das Fliesenlegerunternehmen errichtet werden sollte. Das Grundstück sei im Eigentum des Bw verblieben, während das darauf errichtete Gebäude auf wirtschaftlichen Druck der finanzierenden Bank als Superädifikat auf dem Grundstück des Bw errichtet worden und somit im Vermögen der Fa. Z OEG gestanden sei. Bei Auflösung der Gesellschaft zum 31. Dezember 1999 sei nach Ansicht des Finanzamtes der Tatbestand des § 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG verwirklicht und dafür Grunderwerbsteuer vorgeschrieben worden.

Die Fa. Z OEG habe, wie der Vereinbarung mit GK zu entnehmen sei, "bisher keine Gewinne erzielt." Auch nach dem Ausscheiden des GK aus der OEG und Weiterführung des Unternehmens im Rahmen eines Einzelunternehmens durch den Bw hätten keine nachhaltigen Gewinne erwirtschaftet werden können. Der Betrieb sei in den letzten Jahren sehr schleppend gelaufen, sodass, insbesondere auf Grund von Preiseinbrüchen und des verschärften Wettbewerbs durch ausländische Mitanbieter, immer wieder Verluste erwirtschaftet worden seien. Der Bw habe – ohne entscheidenden Erfolg - durch verschiedenste Maßnahmen versucht, das Unternehmen nachhaltig gewinnbringend zu führen, sodass seine wirtschaftliche Situation derzeit als schlecht bezeichnet werden müsse.

Die vom Gesetzgeber geforderte Unbilligkeit der Einhebung liege vor, weil

- a) in der wirtschaftlichen Situation des Unternehmens trotz dessen zeitweiser Führung als OEG keine Änderung eingetreten sei und die Grunderwerbsteuervorschreibung deshalb als ungerechtfertigt empfunden werde;
- b) die Vorschreibung auch wirtschaftlich nicht vertretbar sei, da in der Rechtsstruktur grundsätzlich keine Änderung eingetreten sei. GK sei zwar mit 1 % am Unternehmen beteiligt gewesen, für dieses aber weder tätig gewesen, noch habe er aktiv in den

Unternehmensprozess eingegriffen. Im Zuge des Ausscheidens habe GK kein wie immer geartetes Entgelt aus seiner Beteiligung an der OEG erhalten;

c) das Unternehmen des Bw insbesondere in den letzten Jahren sehr starken Konjunkturschwankungen und einem starken wirtschaftlichen Rückgang ausgesetzt gewesen sei, der auch durch entsprechende wirtschaftliche Maßnahmen nicht habe abgewendet werden können.

Das Finanzamt wies dieses Ansuchen mit Bescheid vom 10. August 2006 als unbegründet ab. Nach Zitierung der maßgeblichen Bestimmung des § 236 BAO und Ausführungen zur sachlichen und persönlichen Unbilligkeit legte das Finanzamt zur sachlichen Unbilligkeit begründend dar, dass die Grunderwerbsteuerpflicht durch ein Rechtsgeschäft im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG ausgelöst worden sei. Diese Norm stelle lediglich darauf ab, ob ein Rechtsvorgang einen rechtsgültigen Übereignungsanspruch begründe. Die Art und der Zweck dieses Rechtsgeschäftes seien belanglos. Das Argument des Nachsichtswerbers, dass in der Rechtsstruktur grundsätzlich keine Änderung eingetreten sei, gehe somit ins Leere, weil Ziel des Grunderwerbsteuergesetzes sei, alle Vorgänge zu besteuern, mit denen ein Grundstücksverkehr verbunden sei. Die Unterwerfung des vorliegenden Rechtsgeschäftes unter die Grunderwerbsteuer sei lediglich eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage.

Das Nichtvorliegen einer persönlichen Unbilligkeit begründete das Finanzamt damit, dass der Bw zwar starke Konjunkturschwankungen, einen starken wirtschaftlichen Rückgang und insgesamt eine schwierige finanzielle Situation ins Treffen geführt, aber keine konkreten Angaben zu seinen persönlichen Vermögensverhältnissen (Gegenüberstellung sämtlicher Vermögenswerte, allenfalls geschätzte Verkehrswerte und Verbindlichkeiten, einschließlich der Art der Besicherung) gemacht habe. Er habe damit der in einem Nachsichtsverfahren geforderten besonderen Begründungspflicht nicht entsprochen. Eine derart allgemein gehaltene Begründung sei nicht geeignet, das Vorliegen einer persönlichen Unbilligkeit zu begründen. Es bedürfe schließlich keiner Abgabennachsicht, wenn durch Zahlungserleichterungen Härten aus der Abgabeneinhebung abgeholfen werden könne. Die Begleichung der offenen Abgaben in Raten erscheine möglich und zumutbar, sodass ein entsprechendes Ratengesuch eingebracht werden möge. Mangels Vorliegens einer sachlichen oder persönlichen Unbilligkeit bleibe für eine Ermessensentscheidung kein Raum.

Mit Eingabe vom 30. August 2006 stellte der Bw einen Antrag auf Abstattung des offenen Rückstandes in Form monatlicher Zahlungen zu jeweils 350,00 €.

Das Finanzamt bewilligte, beginnend ab 25. September 2006, monatliche Raten zu je 1.000,00 € und am 26. Februar 2007 eine Abschlusszahlung von 1.568,40 €.

Eine Einsichtnahme in das Abgabenkonto des Bw zu St.Nr. 000/0000 zeigt, dass er den Abgabenrückstand in Form monatlicher Ratenzahlungen zur Gänze abgestattet hat. Die letzte Überweisung wurde am 4. Mai 2007 getätigt, sodass der Saldo auf dem Abgabenkonto Null ist.

In der gegen den abweisenden Bescheid vom 10. August 2006 fristgerecht erhobenen Berufung beantragte der Bw, den angefochtenen Bescheid wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes in Entsprechung seines Berufungsbegehrens aufzuheben. Sofern das Finanzamt der Berufung nicht stattgeben werde, werde beantragt, die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen und eine mündliche Berufungsverhandlung anzuberaumen. Zur Begründung verwies der Bw darauf, dass diese nachgereicht werde.

Das Finanzamt legte die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat am 5. Oktober 2006 zur Entscheidung vor.

Mit Mängelbehebungsauftrag vom 4. Dezember 2007 forderte die Referentin den Bw auf, die der Berufung fehlende Begründung nachzutragen.

Fristgerecht teilte der Bw dazu im Wesentlichen mit, dass seinem Dafürhalten nach die Voraussetzungen für eine sachliche und persönliche Unbilligkeit vorlägen. In der wirtschaftlichen Situation des Unternehmens des Fliesenlegergewerbes des Bw sei trotz zeitweiser Führung des Unternehmens als OEG keine Änderung eingetreten, sodass der Bw die Grunderwerbsteuervorschreibung als ungerechtfertigt empfinde. Die Vorschreibung sei wirtschaftlich nicht vertretbar, da in der Rechtsstruktur grundsätzlich keine Änderung eingetreten sei. GK sei zwar mit 1 % am Unternehmen beteiligt gewesen, für dieses aber nicht aktiv geworden. Auch im Zuge seines Ausscheidens habe er kein wie immer geartetes Entgelt aus seiner Beteiligung an der Fa. Z OEG erhalten. Bereits aus der Einbringung des Objektes in die Gesellschaft könne im vorliegenden Einzelfall kein abgabenrechtlich begründeter Anspruch auf Übereignung gesehen werden. Auf Grund der Beteiligungsverhältnisse sei für beide Gesellschafter eindeutig gewesen, dass das Vermögen zur Gänze dem Bw zuzurechnen sei. Diese gemeinsame Auffassung der Gesellschafter liege auch der Eigentumseinbringung zu Grunde. Erwerbsvorgänge im Sinne des GrEStG seien Rechtsvorgänge, die auf den Eigentumswechsel an Grundstücken gerichtet seien. Ein Eigentumswechsel könne aber nur dann stattfinden, wenn beiden am Rechtsvorgang Beteiligten die Fähigkeit zukomme, Träger von Eigentumsrechten an Grundstücken zu sein. Bestehe zwischen Veräußerer und Erwerber, wie in dieser besonderen Konstellation, eigentlich Personenidentität, so könne ein Wechsel nicht stattfinden und der Vorgang sei nicht als Erwerbsvorgang im Sinne des § 1 GrEStG zu werten. Die Anwendung der entsprechenden Bestimmung des GrEStG, die einen Anspruch auf Übereignung voraussetze, habe zu einem

atypischen Vermögenseingriff geführt. Der außergewöhnliche Geschehensablauf, der eine vom Steuerpflichtigen nach dem gewöhnlichen Verlauf nicht zu erwartende Abgabenschuld auslöse, verursache in diesem Einzelfall eine sachliche Unbilligkeit, die auch, verglichen mit ähnlichen Fällen, ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis zur Folge gehabt habe. Das Aufrechterhalten des bescheidmäßigen Spruches würde außerdem einer Doppelbesteuerung gleich kommen, da das Gebäude nur auf Druck der finanzierenden Bank in das Vermögen der Fa. Z OEG eingebracht worden sei. Diese Maßnahme, gerade in Verbindung mit der Verteilung der Anteile an der Fa. Z OEG, würde genau die Rechtsfolge einer vom Gesetzgeber offenbar nicht gewollten Besteuerung verwirklichen. Die Einhebung der Abgabe lasse ein klares wirtschaftliches Missverhältnis zu den entstehenden Nachteilen für den Abgabepflichtigen erkennen, weil die Einhebung in besonderem Widerspruch zu den ständigen Anstrengungen um eine positive Geschäftsgebarung stehe und den beabsichtigten langfristigen Sanierungseffekt deutlich behindere. Vor dem genannten Hintergrund könne in diesem Einzelfall auch eine Gefährdung der Existenz des Abgabepflichtigen nicht vollends ausgeschlossen werden. Die Zahlung der Abgabenschuld könne mit hoher Wahrscheinlichkeit nur durch die Verschleuderung von Vermögenswerten erfolgen; aktuell sei es bereits erforderlich, Vermögenswerte zu veräußern.

Mit Ergänzungsvorhalt vom 6. März 2008 ersuchte die Referentin den Bw unter Hinweis auf die im Nachsichtsverfahren bestehende erhöhte Mitwirkungspflicht, zu nachfolgenden Fragen Stellung zu nehmen:

*Wie stellt sich Ihre derzeitige Einnahmen- und Ausgabensituation (Aufschlüsselung) dar?*

*In welcher Höhe haften aktuell Verbindlichkeiten (bei Banken, Lieferanten, etc.) aus? Wer sind die Gläubiger? Wie hoch sind die monatlichen Rückzahlungen bzw. der Zinsendienst?*

*Geben Sie bekannt, ob, wie und in welchem Ausmaß Verbindlichkeiten (zB. bei Kreditinstituten) besichert sind.*

*Besitzen Sie Vermögen (Grundbesitz, Kraftfahrzeuge, Lebensversicherungen, Darlehens- oder Kundenforderungen, Pensionsvorsorgen, Bankguthaben, Bausparverträge udgl.)?*

*Gewährten andere Gläubiger einen Schuldnachlass? Wenn ja, mögen diese mit Namen und Anschrift benannt und das Ausmaß des jeweiligen Schuldnachlasses beziffert werden.*

*Haben Sie Sorgepflichten? Wenn ja, für wen und in welcher Höhe?*

*Weisen Bilanzpositionen wie Bank- oder Lieferverbindlichkeiten bzw. Fremdkapital und (Kunden)Forderungen im Vergleich zum Vorjahr steigende oder fallende Tendenz auf? Wodurch wurden allfällige Veränderungen verursacht?*

*Dokumentieren Sie an Hand geeigneter Unterlagen, wodurch die in der nachgereichten Berufungsbegründung angeführte Veräußerung von Vermögenswerten erforderlich geworden ist. Welche Vermögenswerte wurden zu welchem Zeitpunkt veräußert? Wofür wurde der Erlös verwendet?*

Der Bw wurde weiters darauf hingewiesen, dass laut Aktenlage die Grunderwerbsteuer in Form von Ratenzahlungen entrichtet worden sei. Zwar könnten auch bereits entrichtete

Abgabenschulden nachgesehen werden, doch bedürfe es nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes dann keiner Abgabennachsicht, wenn durch Zahlungserleichterungen Härten aus der Abgabeneinhebung abgeholfen werden könnte. Er möge dazu Stellung nehmen.

Zur vorgebrachten sachlichen Unbilligkeit sei darauf zu verweisen, dass eine solche nicht vorliege, wenn sie ganz allgemein die Auswirkung einer generellen Norm ist. Materiell-rechtlich legislatorisch bedingte Unzulänglichkeiten ("Ungerechtigkeiten") seien keine Unbilligkeiten (vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 236 Tz 13).

In Beantwortung des Ergänzungsvorhaltes und zur Darstellung der wirtschaftlichen Situation übermittelte der steuerliche Vertreter des Bw am 6. Oktober 2008 eine kurzfristige Erfolgsrechnung mit Vorjahresvergleich per 31. August 2008 sowohl für den Gewerbebetrieb als auch die Vermietung. Aus diesen Erfolgsrechnungen ergibt sich für den Gewerbebetrieb ein Verlust von 54.200,00 € (im Vergleichszeitraum 2007 ein solcher von 45.528,00 €), für die Vermietung dagegen ein positives Ergebnis von 11.804,00 € (im Vergleichszeitraum 2007 ein solches von 12.482,00 €).

Laut einer Saldenliste per 31. August 2008 belaufen sich die Lieferverbindlichkeiten zu diesem Zeitpunkt auf rund 15.000,00 €.

Die aktuellen Bankverbindlichkeiten des Bw per 4. September 2008 wurden mit rund 623.000,00 € beziffert, die monatliche Rückzahlung beläuft sich auf insgesamt rund 6.300,00 €. Diese Verbindlichkeiten seien durch die Eintragung von Höchstbetragshypotheken in Höhe von 3,696.000,00 S, 3,410.000,00 S und 100.000,00 € auf dem Grundstück Grundbuch K, EZ 351, besichert.

Der Bw habe 2008 seinen Liegenschaftsanteil in der S verkauft und den daraus erzielten Erlös zur Abdeckung bestehender Verbindlichkeiten verwendet.

An Vermögen nannte der Bw den oa. Grundbesitz und drei im Betriebsvermögen befindliche Kraftfahrzeuge. Eine still gelegte Lebensversicherung diene der Besicherung der Bankverbindlichkeiten.

Der Bw habe weder eine Pensionsvorsorge, Bankguthaben oder Bausparverträge und auch keine Sorgepflichten. Ein Schuldnachlass durch andere Gläubiger sei bislang nicht erfolgt.

In der am 7. Oktober 2008 anberaumten mündlichen Verhandlung brachten der Bw und seine steuerliche Vertretung zur persönlichen Unbilligkeit im Wesentlichen ergänzend vor, dass das Kreditinstitut auf den Verkauf einer weiteren Wohneinheit dränge, wodurch zwar Kreditrückführungen getätigt werden könnten, sich gleichzeitig aber die Mieteinnahmen

verringerten. Derzeit sei es nicht mehr möglich, die für den Verkauf ins Auge gefasste Wohnung zu vermieten, sodass dem Bw Mieteinnahmen entgingen.

Im Falle der Gewährung der beantragten Nachsicht würde das sich ergebende Guthaben nicht nur für Kreditrückzahlungen verwendet werden, sondern auch dazu dienen, einen Wohnungsverkauf hinauszuzögern bzw. möglicherweise ganz zu vermeiden und für seinen Lebensunterhalt etwas Geld zur Verfügung zu haben.

Auf Befragen gab der Bw an, dass die Höhe der Lieferverbindlichkeiten und –forderungen in den letzten Jahren keinen gravierenden Schwankungen unterworfen gewesen seien.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Nach § 236 Abs. 1 BAO können fällige Abgabenschuldigkeiten auf Antrag des Abgabepflichtigen ganz oder zum Teil durch Abschreibung nachgesehen werden, wenn ihre Einhebung nach der Lage des Falles unbillig wäre.

Diese Bestimmung findet gemäß § 236 Abs. 2 BAO auf bereits entrichtete Abgabenschuldigkeiten sinngemäß Anwendung.

Die genannte Bestimmung enthält einen Begünstigungstatbestand; das Hauptgewicht der Behauptungs- und Beweislast liegt demzufolge beim Nachsichtswerber. Seine Sache ist es, einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzutun, auf die die Nachsicht gestützt werden kann.

Grundsätzlich ist von der im Zeitpunkt der Berufsungsentscheidung gegebenen Sach- und Rechtslage auszugehen, sodass seit der Antragstellung eingetretene Veränderungen des Sachverhaltes zu berücksichtigen sind. Für die Beurteilung des Nachsichtsantrages sind somit nicht jene Vermögens- und Einkommensverhältnisse relevant, die zum Zeitpunkt der Abgabefestsetzung bestanden haben, sondern maßgeblich ist die wirtschaftliche Lage bei der Entscheidung über das Nachsichtsansuchen.

Die im Ermessen der Abgabenbehörde liegende Entscheidung, ob eine Nachsicht zu bewilligen ist, hat zur Voraussetzung, dass die Einhebung der Abgabenschuldigkeiten (oder bei bereits entrichteten Abgaben das Behalten der entrichteten Abgabe) nach Lage des Falles unbillig ist. Die Frage der Beurteilung der Unbilligkeit der Einhebung ist somit keine Ermessensentscheidung. Verneint die Abgabenbehörde die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung, so ist für eine Ermessensentscheidung kein Raum, sondern ist der Antrag zwingend abzuweisen.

Die Unbilligkeit der Einhebung einer Abgabe kann eine persönliche oder sachliche sein.

Eine persönlich bedingte Unbilligkeit ergibt sich aus der wirtschaftlichen Situation des Antragstellers. Sie ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dann gegeben, wenn die Abgabeneinhebung die Existenz des Nachsichtswerbers oder seiner Familie gefährden würde. Allerdings bedarf es zur Bewilligung einer Nachsicht aus persönlichen Gründen nicht unbedingt der Existenzgefährdung oder besonderer finanzieller Schwierigkeiten und Notlagen, sondern es genügt, dass die Abstattung der Abgabenschuld mit wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden wäre, die außergewöhnlich sind. Die Rechtsprechung verlangt, dass gerade durch die Einhebung der Abgaben, um deren Nachsicht es geht, die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit in besonderer Weise beeinträchtigt wäre oder eine wirtschaftliche Notlage erhöhen oder verstärken würde.

Der Bw brachte dazu im Wesentlichen vor, dass er bislang keine nachhaltigen Gewinne erwirtschaftet habe und seine wirtschaftliche Situation als schlecht zu bezeichnen sei. In der Einhebung der Abgabe bestehe ein klares wirtschaftliches Missverhältnis zu den entstandenen Nachteilen für den Bw, da diese Abgabeneinhebung in Widerspruch zu den ständigen Anstrengungen um eine positive Geschäftsgebarung stehe und einen beabsichtigten langfristigen Sanierungseffekt deutlich behindere. Vor diesem Hintergrund könne auch eine Gefährdung der Existenz des Bw nicht vollends ausgeschlossen werden. Aktuell sei es bereits erforderlich, Vermögenswerte zu veräußern.

Die Notwendigkeit, Vermögenswerte – und sei es auch Grundvermögen – zur Abgabenerichtung heranzuziehen, lässt für sich die Abgabenerichtung noch nicht unbillig erscheinen. Nur wenn die Abstattung allein durch Veräußerung von Vermögen möglich wäre *und* diese Veräußerung einer Vermögensverschleuderung gleich käme, könnte darin eine Unbilligkeit der Einhebung gelegen sein (vgl. Stoll, BAO, 2433).

Eine Vermögensveräußerung zum Zwecke der Begleichung der Grunderwerbsteuer brachte der Bw nicht vor; vielmehr wurde der Erlös aus dem im Jahr 2008 erfolgten Verkauf eines Liegenschaftsanteils zur Abdeckung bestehender Bankverbindlichkeiten verwendet.

Ungeachtet der glaubwürdig vorgebrachten wirtschaftlichen Notlage liegt eine persönliche Unbilligkeit im Sinne des § 236 BAO nicht vor, weil eine solche nach der Judikatur ua. dann nicht gegeben ist, wenn die finanzielle Situation des Abgabenschuldners so schlecht ist, dass auch die Gewährung der beantragten Nachsicht nicht den geringsten Sanierungseffekt hätte und an der Existenzgefährdung nichts änderte (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 236 Tz 10).

Gegenständlich beträgt die von der Nachsicht umfasste – bereits entrichtete - Abgabenschuld nur rund 1 % der Bankverbindlichkeiten und entspricht etwa dem Betrag, den der Bw an monatlichen Ratenzahlungen leistet, sodass von einer besonders unverhältnismäßigen Beeinträchtigung seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, verursacht durch die

Abgabenverbindlichkeiten, nicht ausgegangen werden kann. Seine wirtschaftlichen Schwierigkeiten sind nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates daher in erster Linie auf die hohe Kreditbelastung zurückzuführen.

Darüber hinaus bedarf es nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes einer Abgabennachsicht auch dann nicht, wenn durch Zahlungserleichterungen Härten aus der Abgabeneinhebung abgeholfen werden kann (vgl. VwGH 14.1.1991, 90/15/0060).

Unter Bezugnahme auf den das Nachsichtsgesuch abweisenden Bescheid vom 10. August 2006 ersuchte der Bw mit Eingabe vom 30. August 2006 um Bewilligung monatlicher Ratenzahlungen, weil die Grunderwerbsteuervorschreibung das Unternehmen des Bw in einer äußerst schwierigen Phase treffe, welche die Entrichtung des gesamten Betrages in einem nicht zulasse. Damit dokumentierte der Bw aber, dass ihm die Entrichtung der Grunderwerbsteuer in monatlichen Raten möglich wäre.

Wie einleitend ausgeführt, wurde die Grunderwerbsteuer bereits zur Gänze entrichtet. In diesem Fall ist zwar kein strengerer Maßstab anzulegen als bei Nachsicht noch nicht entrichteter Abgaben, doch ist diesfalls zu prüfen, ob das Behalten des Betrages als unbillig anzusehen ist.

Eine Nachsicht bereits entrichteter Abgabenschuldigkeiten aus wirtschaftlichen Gründen kommt insbesondere in Betracht, wenn diese Schuldigkeiten zwar getilgt, die für eine Unbilligkeit der Einhebung sprechenden Gründe damit aber nicht beseitigt wären. Dies träfe etwa dann zu, wenn die nachzusehende Abgabennachforderung ernsthafte wirtschaftliche Schwierigkeiten des Steuerpflichtigen auslöste und sich an diesen trotz Tilgung nichts änderte. Derartige Auswirkungen waren aber – in Anbetracht der bestehenden hohen Bankkredite – nicht feststellbar. Es kann somit nicht behauptet werden, der Bw habe nicht über die Mittel verfügt, die Grunderwerbsteuerschuld zu entrichten, sodass eine auf das Fehlen der zur Abgabentrachtung erforderlichen Mittel gestützte persönliche Unbilligkeit auch aus diesem Grund nicht vorliegt (vgl. VwGH 8.4.1991, 90/15/0015).

Eine sachliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung liegt vor, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt. Jedenfalls muss es zu einer anormalen Belastungswirkung und, verglichen mit ähnlichen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff kommen.

Auf Grund nachfolgend dargestellter Überlegungen ist aber auch von einer sachlich bedingten Unbilligkeit nicht auszugehen:

Unter Unbilligkeiten im Sinne des § 236 BAO sind nur solche Härten zu verstehen, die im Bereich der Einhebung liegen und nicht auch solche, die im Abgabenrecht selbst und damit in

der Abgabenfestsetzung ihren Grund haben. Derartigen (vermeintlichen) Mängeln ist im Wege einer Berufung – eine solche wurde vom Bw auch ergriffen – gegen den Abgabenfestsetzungsbescheid zu begegnen.

Wenngleich Einwendungen gegen Abgabenfestsetzungen somit im Nachsichtsverfahren nicht mehr mit Erfolg erhoben werden können, ist dennoch festzuhalten, dass gemeinsames Merkmal sämtlicher Erwerbsvorgänge des § 1 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG) ein Rechtsträgerwechsel bezüglich eines Grundstückes im Sinne des § 2 GrEStG ist.

Die eingetragene Erwerbsgesellschaft (das Erwerbsgesellschaftengesetz (EGG) trat mit 31. Dezember 2006 außer Kraft) hatte Rechtsfähigkeit (vgl. OGH 9.4.1992, 8 Ob 5/90), sodass eine OEG bzw. KEG eine Firma führen und unter dieser Rechte bzw. Vermögen erwerben konnte und somit "grundbuchsfähig" war. Die Gesellschaft war daher nach außen hin ein selbstständiges Rechtssubjekt und nicht personengleich mit ihren Gesellschaftern, das Gesellschaftsvermögen und das Vermögen der Gesellschafter streng voneinander zu trennen.

Nach § 4 EGG waren auf eingetragene Erwerbsgesellschaften die Vorschriften des HGB und der Vierten EVHGB über die OHG und die KG anzuwenden.

Scheidet aus einer solchen Gesellschaft, die nur aus zwei Gesellschaftern besteht, einer der Gesellschafter aus und macht der andere das ihm durch Gesetz (§ 142 HGB aF bzw. § 142 UGB nF) eingeräumte Recht auf Übernahme des Unternehmens geltend, so bewirkt dies nach herrschender Lehre und Judikatur eine Universalsukzession und verwandelt diese Übernahme das bisherige im Gesamthandeigentum stehende Gesellschaftsvermögen in Alleineigentum des Übernehmers. Auch das an einem Grundstück bestehende Gesamthandeigentum der Gesellschaft geht in das Alleineigentum des verbleibenden Gesellschafters über. Da zwei verschiedene Rechtsträger einander gegenüber stehen, bildet diese Übernahme einen Erwerbsvorgang im Sinne des GrEStG (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, § 1 Rz 230).

Nach der Judikatur ist auch dann von einer Grunderwerbsteuerpflicht auszugehen, wenn es sich beim ausgeschiedenen Gesellschafter um einen reinen Arbeitsgesellschafter handelte (vgl. VwGH 21.12.2000, 2000/16/0563). Dieser ist Gesamthandeeigentümer wie jeder andere Gesellschafter, jedoch am Unternehmen nicht vermögensrechtlich beteiligt (Kastner-Doralt-Nowotny, Grundriss des österreichischen Gesellschaftsrechts, 5. Aufl., 85).

Im Sinne der dargestellten, streng formalen Trennung zwischen der Gesellschaft und deren Gesellschafter, unterliegt der Erwerb eines Grundstückes auch dann der Grunderwerbsteuer, wenn der Veräußerer eine Personengesellschaft ist, die an dem Erwerber, einer GmbH, zu 100 % beteiligt ist. Gleiches gilt für die Übertragung eines Grundstückes auf eine Ein-Mann-GmbH durch ihren Gesellschafter (vgl. Boruttau, dGrEStG, 15. Aufl., § 1 Rz 37).

Die Tatbestände des GrEStG knüpfen in der Hauptsache an die äußere zivil- bzw. formalrechtliche Gestaltung an, sodass eine wirtschaftliche Betrachtungsweise grundsätzlich nicht Platz zu greifen vermag. Die Motive, der Sinn und Zweck, die zu einer bestimmten Vertragsgestaltung geführt haben – wie im vorliegenden Fall die Gründung einer OEG aus rein gewerberechtlichen Gründen oder die Einbringung des Gebäudes in die OEG auf Druck der finanzierenden Bank – sind in diesem Zusammenhang belanglos.

Insbesondere auch unter Berücksichtigung des Grundbuchsstandes – in der am 25. April 2006 zu RV/1685-L/02 ergangenen Berufungsentscheidung, S 4, hatte die Rechtsmittelbehörde festgestellt, dass das dort näher bezeichnete Grundstück betreffend ein Superädifikat eingetragen sei – konnte keine Rede davon sein, dass der Bw bereits vor dem Übernahmevergang Alleineigentümer der betreffenden Liegenschaft gewesen sei (vgl. wiederum das oa. VwGH-Erkenntnis vom 21. Dezember 2000).

Geschäftsübernahmen gemäß § 142 HGB (mit Wirkung ab 1. Jänner 2007 § 142 UGB) erfüllen, sofern inländische Grundstücke betroffen sind, den Erwerbstatbestand gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG (vgl. VwGH 19.1.1994, 93/16/0139).

Die Unbilligkeit im Sinne des § 236 BAO muss stets eine Unbilligkeit der Einhebung und nicht eine Unbilligkeit der Festsetzung sein. Steuerliche Auswirkungen aber, die ausschließlich als Folge einer generellen Norm anzusehen sind, können nicht durch eine Billigkeitsmaßnahme umgangen werden. Unter den dargelegten Umständen kann von einer in der Besonderheit des Einzelfalles begründeten Unbilligkeit keine Rede sein.

Für den Bw kam es, verglichen mit ähnlichen Fällen, zu keiner atypischen Belastungswirkung. Ihn trafen lediglich die vom Gesetzgeber gewollten Auswirkungen der allgemeinen Rechtslage, durch die alle von dem betreffenden Gesetz erfassten Abgabepflichtigen in gleicher Weise berührt werden.

Wie bereits im Ergänzungsvorhalt angeführt, sind allfällige materiell-rechtlich legislatorisch bedingte Unzulänglichkeiten, die als ungerecht empfunden werden, keine Unbilligkeiten.

Aus den dargestellten Gründen lag weder eine persönlich noch eine sachlich bedingte Unbilligkeit der Einhebung der nachsichtsgegenständlichen Grunderwerbsteuer vor und fehlte es damit schon an der Tatbestandsmäßigkeit im Sinne des § 236 BAO, sodass für eine Ermessensentscheidung nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommender Umstände (§ 20 BAO) kein Raum blieb.

Linz, am 14. Oktober 2008